

**Audience publique du 20 octobre 2010**

Recours formé par  
Monsieur ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26569 du rôle et déposée le 4 février 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à NL-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 novembre 2009 ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 du 13 avril 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ...;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 juin 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 20 juin 2005, le cabinet ..., sous les signatures de Monsieur ... et de Monsieur ..., introduisit au nom et pour le compte de Monsieur ... une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 13 avril 2005.

Par lettre du 30 juin 2005, le secrétaire de la division du contentieux de l'administration des Contributions directes invita le mandataire de Monsieur ... à régulariser la procédure ainsi introduite en lui demandant de verser au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite et en lui signalant « *qu'une société est*

*inhabile pour postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions ».*

A la suite de cette demande, le mandataire de Monsieur ... soumit, par lettre du 19 juillet 2005, au directeur une procuration donnée à Luxembourg le 7 octobre 2004.

Par décision du 30 novembre 2009, référencée sous le numéro du rôle ..., le directeur déclara irrecevable ladite réclamation faute de qualité. Cette décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 20 juin 2005 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant actuellement à NL-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 13 avril 2005 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 107, 238 et 254 alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Vu les §§ 228 et 301 AO;*

*Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514 ; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724 ; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;*

*Considérant que "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, V° Impôts, n° 243)";*

*Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, le déposant a dû être invité par lettre du 30 juin 2005 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;*

*Considérant que l'écrit produit à cette demande, établi le 7 octobre 2004, est tenu dans les termes suivants :*

*«The undersigned, Mr ..., born on ..., residing in L-..., hereby appoints as his special attorney, with full power of substitution, Mr. ... and/or Mr. ..., both economic counsel, residing in Luxembourg, in order to :*

*file the enclosed personal income tax for the years 2001-2004 (the returns) with the Luxembourg tax authorities ;*

*correspond with the Luxembourg tax authorities in case a dispute concerning the returns would arise ;*

*and to do anything necessary or useful for the execution of the present power of attorney.*

*Upon receipt the attorney will directly send the undersigned copies of the assessments for the years 2001-2004 and copies of all relevant correspondence regarding the returns. The power of attorney is governed by and shall be construed in accordance with the laws of the Grand-Duchy of Luxemburg. The courts of the district of the city of Luxembourg shall have exclusive jurisdiction to hear any dispute or controversy arising out of or in connection with the power of attorney. »*

*Que la procuration ci-avant du 7 octobre 2004 fait état d'un mandat de nature générale, alors qu'en matière fiscale l'existence d'un pouvoir exprès et spécial est requise pour représenter et agir pour autrui au contentieux des impôts directs ;*

*Qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ;*

*Que, partant, celle-ci est irrecevable faute de qualité ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit la réclamation irrecevable faute de qualité ».*

Contre cette décision sur réclamation, Monsieur ... a, par requête déposée le 4 février 2010 au greffe du tribunal administratif, fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur soutient que contrairement à ce qui est retenu par le directeur, la procuration qu'il aurait donnée le 7 octobre 2004, soit avant l'introduction de la réclamation, répondrait aux exigences légales en matière de mandat *ad litem*. Il estime ainsi que le mandat donné serait exprès et spécial et il conteste partant l'affirmation du directeur selon laquelle la procuration serait de nature générale. En se référant au jugement du tribunal administratif du 8 mai 2000 dont le directeur cite un extrait dans sa décision, le demandeur fait valoir que la procuration porterait sur les déclarations fiscales des années 2001 à 2004 et qu'elle couvrirait toute réclamation contentieuse en relation avec ces déclarations, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre qu'elle serait spéciale. Il soutient ensuite que le mandat donné serait également exprès dès lors qu'il couvrirait les « *dispute concerning the returns* » et partant les réclamations en rapport avec les déclarations fiscales pour l'année 2004. S'il

reconnaît que l'exigence d'un mandat spécial et exprès a pour objet de protéger le contribuable au vu du risque inhérent à une réclamation de voir son imposition revue *in pejus*, il donne toutefois à considérer qu'il ne faudrait pas être trop sévère en ce qui concerne les exigences en matière de mandat sous peine de voir les réclamations déclarées irrecevables.

Le délégué du gouvernement rétorque que la procuration litigieuse ne constituerait qu'un simple mandat général et non pas un mandat spécial et exprès pour l'instance introduite. Il estime que la procuration en question ne conférerait pas un mandat exprès à un mandataire pour accomplir des actions déterminées, mais un pouvoir général pour certaines catégories d'actions et notamment toute correspondance généralement quelconque susceptible d'être adressée aux autorités fiscales en cas de divergence de vue ayant trait aux déclarations d'impôt. Il en déduit que le demandeur n'aurait pas visé de manière précise une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Il convient de rappeler que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat exprès.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. Cour adm. 5 novembre 2002, n° 15043C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 516 et autres références y citées).

Il convient dès lors d'examiner les termes employés dans la procuration du 7 octobre 2004 afin de déterminer si les auteurs de la réclamation introduite devant le directeur, à savoir Messieurs ... et ... du cabinet ..., étaient effectivement investis du pouvoir d'introduire une réclamation au nom et pour le compte du demandeur.

D'après la procuration sous examen, le demandeur a conféré mandat aux personnes précitées pour les actes suivants :

- *“file the enclosed personal income tax for the years 2001-2004 (the returns) with the Luxembourg tax authorities ;*
- *correspond with the Luxembourg tax authorities in case a dispute concerning the returns would arise ;*
- *and to do anything necessary or useful for the execution of the present power of attorney”.*

Force est dès lors de constater que le mandat conféré par le demandeur n'est pas à considérer comme étant général au sens de l'article 1987 du Code civil, faute de couvrir d'une manière générale toutes les affaires du demandeur ; il vise en effet que les affaires fiscales du demandeur pour les années 2001 à 2004.

S'il est encore vrai que le demandeur a conféré un pouvoir pour déposer les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2001 à 2004 auprès de l'administration fiscale ainsi que le pouvoir de correspondre, c'est-à-dire d'échanger des lettres, avec l'administration fiscale dans le cas où une contestation relative auxdites déclarations fiscales se présenterait, et en général faire tout ce qui est nécessaire ou utile à l'exécution de la procuration, il n'a toutefois pas conféré un pouvoir spécial aux mandataires d'introduire une réclamation devant le directeur à l'encontre d'un bulletin d'impôt.

C'est dès lors à tort que le demandeur veut faire croire que le fait de pouvoir correspondre avec les autorités fiscales, en cas de contestation au sujet des déclarations fiscales pour les années concernées, engloberait également le pouvoir d'introduire une réclamation. Cela investit tout au plus le mandataire du pouvoir de soumettre une demande en rectification ou en modification du bulletin d'impôt et non point celui d'introduire une réclamation, ce qui requiert un pouvoir spécial et exprès.

En effet, dans la mesure où, tel que retenu ci-avant, l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, la procuration afférente doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Cette conclusion n'est pas éternelle par le renvoi du demandeur à l'article 1156 du Code civil qui a trait à l'interprétation des conventions et plus particulièrement de la commune intention des parties. En effet, le recours à cette disposition est en opposition flagrante avec l'exigence d'un mandat qui soit exprès et spécial.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'à défaut de preuve de l'existence d'un mandat spécial et exprès en vue d'introduire une réclamation, les auteurs de la réclamation n'avaient pas qualité pour agir au nom et pour le compte du demandeur, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation comme irrecevable faute de qualité.

Le recours en réformation est partant à rejeter comme non fondé.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros, formulée par le demandeur sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, est à rejeter, les conditions légales n'étant pas remplies.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 20 octobre 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 22.10.2010

Le Greffier du Tribunal administratif